

УДК 657.422.8:346.3:334.724.2

Воробьева**Ирина Павловна,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики Института социально-гуманитарных технологий Национального исследовательского Томского политехнического университета, Россия, 634050, пр. Ленина, 30, E-mail: vorobjevaip@mail.ru

Бахтина**Ирина Валерьевна,**

студентка гр. ЗБМ62 Института социально-гуманитарных технологий Национального исследовательского Томского политехнического университета, Россия, 634050, пр. Ленина, 30, E-mail: irina.bahtina.92@mail.ru

**КОНТРАКТНАЯ СИСТЕМА ЗАКУПОК:
РЕГИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ, ОСОБЕННОСТИ
УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННЫХ
(МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЯХ
CONTRACT PROCUREMENT SYSTEM: REGIONAL
ASPECTS, FEATURES OF ACCOUNTING IN STATE
(MUNICIPAL) INSTITUTIONS**

И.П. Воробьева, И.В. Бахтина

I.P. Vorobyeva, I.V. Bakhtina

Томский политехнический университет, Россия

Tomsk Polytechnic University, Russia

E-mail: vorobjevaip@mail.ru

Актуальность исследования определяется тем, что напряженное состояние бюджетной системы способствует применению новых вариантов расходования бюджетов на разных уровнях. В последние годы обострилась проблема эффективного использования бюджетных средств, противодействия коррупции, обеспечения состязательности между поставщиками, прозрачности системы государственных закупок. Это важно не только для бюджетной сферы в целом, но и в регионах России. **Цель работы:** рассмотреть суть и особенности основных изменений в правовом положении, финансирования и организации поставок в связи с введением Федерального закона 44-ФЗ и иных законодательных актов. Целью работы является также характеристика организации поставок в регионах России на

примере Республики Бурятия, возникающих проблем в учетной политике учреждений. **Методы исследования:** метод сопоставления, который помогает выявить главные отличия в организации закупок на основании федеральных законов 44-ФЗ и 123-ФЗ; аналитический метод исследования позволяет понять, какие проблемы были решены, а какие появились после введения закона 44-ФЗ. Проводится анализ записей новых хозяйственных операций, осуществляемых при организации договоров с поставщиком. Делается вывод об изменениях в бухгалтерском учете. **Результаты.** В учетной политике государственных (муниципальных) учреждений изменения коснулись документации по планированию и организации сделок. С 2017 года изменится также План финансово-хозяйственной деятельности (План ФХД), в котором будет отражен план поставок. Появились дополнительные операции, которые нужно отражать в учете. Это касается учета сумм обеспечения участия в конкурсах и аукционах. Вывод. Анализ организации закупок в Республике Бурятия показал наличие как положительных, так и негативных последствий, которые следует преодолеть за счет совершенствования законодательства и реорганизации закупочной деятельности.

Ключевые слова: Бюджетное финансирование, государственные закупки, казенные и бюджетные учреждения, автономные учреждения, счета бухгалтерского учета, конкурсы и аукционы.

The relevance of the study is determined by the fact that the stress state of fiscal system promotes the use of new variants of spending budgets at different levels. Recently there are the problems of effective use of budget resources, corruption control and ensuring competition among suppliers, transparency in government procurement. It is important for the public sector in the regions of Russia. **The aim of the research** is to investigate the outstanding characteristics in the legal provisions and its changes, describe the financing and organization of deliveries in connection with the introduction of Federal Law 44-FZ; to define the organization of deliveries in the regions of Russia by the example of the Republic of Buryatia, the problems in the accounting policy institutions. **Methods:** the comparison method for determining the main

differences in the procurement on the basis of federal law 44-FZ and 123-FZ; analytical method allows understanding the problems resolved and encountered after the Law 44-FZ enactment. The authors have analyzed the records of new business operations in execution of contracts with the suppliers. **Results.** In the accounting policy of the state (municipal) institutions the planning and organization of transactions documentation was changed. Also the plan of the financial and economic activity will change. This includes taking into account the sums of participation in tenders and auctions. **Conclusion.** Analysis of procurement in the Republic of Buryatia showed both the positive and negative effects that must be overcome by improving the legislation and reorganizing the procurement.

Key words: Government funding, government procurement, state-owned and public institutions, autonomous institutions, accounts, tenders and auction.

Изменение законодательных основ деятельности учреждений, финансируемых из бюджетов разных уровней, развернулось после принятия Федерального закона от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» [1]. Произошло разделение этих учреждений на казенные, бюджетные и автономные. Этот процесс начался с 2011 года и носит отнюдь не формальный характер. Несмотря на то, что эти учреждения являются государственными (муниципальными), получают от учредителей имущество на правах оперативного управления, их возможности относительно этих активов отличаются. Сравнительная характеристика этих учреждений по некоторым параметрам приведена в табл. 1 [2, с. 11–12].

Таблица 1. Сравнительная характеристика государственных (муниципальных) учреждений

Критерии сравнения	Бюджетное учреждение	Автономное учреждение	Казенное учреждение
Право распоряжения наделенным имуществом без согласия учредителя	Разрешено по иному имуществу	Разрешено по иному имуществу	Не разрешено
Предпринимательская деятельность	Разрешена по видам деятельности, отраженным в уставе	Разрешена по видам деятельности, отраженным в уставе	Не разрешена, кроме учреждений исполнения наказания
Финансовое обеспечение	Бюджетные субсидии, бюджетные инвестиции	Бюджетные субсидии, бюджетные инвестиции	Бюджетная смета
Распоряжение недвижимым и особо ценным имуществом, приобретенным на доходы от предпринимательской деятельности без согласия учредителя	Не разрешается	Разрешается	Такое имущество не допускается
Счета в органах Казначейства	По всем видам деятельности	Обязательны по бюджетному финансированию	По всем видам деятельности
Счета в коммерческих банках	Не предусмотрены	Возможны	Не предусмотрены
Банковские кредиты	Не предусмотрены	Возможны	Не предусмотрены

Вслед за изменением правового статуса была реформирована система бухгалтерского учета. Это целая серия инструкций Министерства финансов РФ, в которых даны разъяснения о порядке и особенностях бухгалтерского учета в учреждениях разного статуса. Следует отметить Инструкцию № 157н [3], в которой особо подчеркивается единство применяемых принципов учета и плана счетов. Счет учета для государ-

ственных (муниципальных) учреждений состоит из 26 знаков, каждый из которых имеет свое значение. Однако особенности имущественного положения и финансового обеспечения казенных, бюджетных и автономных учреждений потребовали отдельных, обстоятельных разъяснений о порядке ведения бухгалтерского учета. Этим вопросам посвящены инструкции Министерства финансов: Инструкция № 162н для казенных учреждений [4], Инструкция 174н для бюджетных учреждений [5], Инструкция 183н для автономных учреждений [6]. В этих инструкциях отражена модификация единого плана счетов для государственных (муниципальных) учреждений, даются разъяснения по учету активов учреждений, их обязательств, финансирования за счет бюджетных средств и предпринимательской деятельности. Обращается внимание на кассовые расходы бюджетных средств, фактические расходы по бюджетной смете и субсидиям. Основная цель проводимых реформ – финансирование реального объема выполняемых работ, услуг со стороны указанных учреждений. Новый порядок финансирования и учета направлен на стимулирование деятельности этих учреждений, на увеличение количества и качества выполняемых работ и услуг. Достаточно обратить внимание на такой интересный момент: с апреля 2016 года поступающие субсидии учитываются по коду 130 («доходы от оказания платных услуг (работ)»), а не 180 («прочие доходы»), как было ранее. Другими словами, бюджетные и автономные учреждения рассматриваются органами власти как исполнители определенных объемов работ, за которые они получают деньги.

Указанные реформы проводились исходя из того, что роль государственных (муниципальных) учреждений в России очень велика. Это учреждения образования, здравоохранения, науки, культуры, охраны правопорядка, управления и пр. На их содержание расходуются значительные ресурсы: материальные, финансовые, трудовые. Достаточно привести примеры по школьному образованию. В 2014/15 учебном году в России действовало 44 тысячи государственных (муниципальных) школьных учреждений, из них 1501 гимназия (1208,6 тыс. обучающихся), 1125 лицеев (833,5 тыс. обучающихся). В этих учреждениях в 2014/15 году работало 1081 тыс. учителей, обучалось 14 192 тыс. учеников [7, с. 192]. Понятна заинтересованность органов власти в повышении эффективности использования бюджетных средств.

Велико значение государственных (муниципальных) учреждений и в регионах. Рассмотрим ситуацию в Республике Бурятия. Всего по состоянию на 1 января 2016 года в Республике Бурятия функционирует 2476 государственных некоммерческих учреждений, из них: 440 автономных, 1115 бюджетных, 921 казенных. Наибольший удельный вес составляют социально ориентированные организации, осуществляющие деятельность в области образования, просвещения, науки, культуры, искусства, здравоохранения. В этой сфере работают 51,7 % организаций [8].

В государственных (муниципальных) учреждениях Республики Бурятия трудится около 105,4 тыс. человек. Их доля в среднесписочной численности работников (без внешних совместителей) по полному кругу предприятий и организаций республики составила 46,1 %.

В общей численности работников этих учреждений значительную долю составляют работники сферы образования (30,5 %), государственного управления и обеспечения военной безопасности; обязательного социального обеспечения (29,2 %), здравоохранения и предоставления социальных услуг (26,2 %) [9].

Деятельность бюджетных и автономных учреждений продемонстрировала определенные проблемы. Назовем некоторые.

1. Бюджетные и автономные учреждения имеют разные источники получения доходов. Им следует спланировать объемы поступлений и расходы по разным направлениям деятельности: субсидии, предпринимательская деятельность и пр.

2. Финансирование по субсидиям ставит перед учреждением задачу эффективного использования средств, получение максимальных результатов.

3. Субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, а также бюджетные инвестиции не детализируются по статьям расходов. Главная задача, которая ставится перед учреждением – выполнение определенного объема работ, услуг, товаров. Поэтому учреждение должно самостоятельно спланировать свои расходы, которые позволят выполнить задания.

4. Учреждение должно сбалансировать свои финансовые показатели, управлять доходами и расходами, в перспективе укреплять материально-техническую базу, быть устойчивым и платежеспособным. Особенно это касается автономных учреждений. Для получения кредитов для реализации инвестиционных проектов необходимо показать свою финансовую устойчивость. Следовательно, учреждениям необходимо планировать свою деятельность и выполнять поставленные перед собой задачи: текущие и стратегические. Ранее таких вопросов не стояло, учреждение получало средства на текущие нужды и расходовало их по целевым статьям. Именно поэтому с 1 января 2012 года вступил в силу Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28.07.2010 № 81н «О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения» [10]. План финансово-хозяйственной деятельности (план ФХД) обязаны составлять и выполнять бюджетные и автономные учреждения. План ФХД составляют также те казенные учреждения, которым разрешена и реально осуществляется предпринимательская деятельность. Что же показала деятельность по планированию в этих учреждениях?

1. Разработка и выполнение плана ФХД является безусловным положительным явлением. Учреждения планируют и распределяют денежные средства, управляют финансовыми потоками.

2. План ФХД в значительной степени превратился в план поставок: закупок учреждением нефинансовых активов и услуг. Ведь в плане ФХД нужно показать, на какие цели потрачены бюджетные и внебюджетные денежные средства.

3. План ФХД оказался неустойчивым документом. Разрешаются его корректировка и изменения. Основные причины изменений: отклонения в финансировании по субсидиям, принятие обязательств по субсидиям в течение года, изменение показателей по предпринимательской деятельности. Вследствие этого разницы в плане и отчете зачастую не наблюдается, так как вслед за фактическим выполнением корректируется план. Тем не менее постепенно в данном направлении наводится порядок. В качестве примера можно привести Письмо Минфина России от 01.04.2016 № 02-06-07/19436 [11]. Этим письмом Министерство финансов требует наведения порядка в финансировании по субсидиям и бюджетным инвестициям. В частности, рекомендуется равномерное поквартальное финансирования, не менее 25 % от планируемого в каждом квартале.

Финальным этапом реформирования бюджетной сферы можно назвать принятие Федерального закона 44-ФЗ [12]. Это продолжение реализации идеи о повышении эффективности применения бюджетных средств исполнителями работ и услуг. Помимо этого, применение этого закона вызвано необходимостью обеспечения гласности, прозрачности расходов бюджетных средств, интересующих налогоплательщиков. Учредители, передающие бюджетные средства получателям, заинтересованы в безусловном исполнении поставок, их своевременности.

Федеральный закон № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» был принят 5 апреля 2013 года. В последующем были внесены изменения, вступившие в силу в 2016 году. Кардинально поменялась схема кассового исполнения расходов бюджета по смете и субсидии через поставщиков товаров, услуг, работ. Прежде всего, изменилась предварительная деятельность, связанная с заключением договоров с поставщиками, организацией поставок и расчетами за полученные товары, работы, услуги. Остановимся сначала на содержании этого закона (табл. 2).

Таблица 2. Характеристика закона 44-ФЗ

Параметры	Пояснение
Цель	Повышение эффективности, результативности осуществления закупок товаров, работ, услуг; обеспечение гласности и прозрачности осуществления закупок; предотвращение коррупции и других злоупотреблений в сфере закупок для государственных нужд
Регламентируемые отношения	Планирование закупок; определение поставщиков; заключение договоров; исполнение контрактов; мониторинг закупок товаров (работ, услуг); аудит в сфере закупок
Нововведение	Создание единой информационной системы
Пользователи	Органы государственной власти; казенные учреждения, исполняющие смету расходов; бюджетные учреждения, получившие субсидии и бюджетные инвестиции; автономные и иные учреждения, в случае получения субсидии на осуществление капитальных вложений в объекты государственной, муниципальной собственности

Процесс закупки довольно длительный. При любых вариантах его можно разделить на четыре этапа: подготовка к закупке, проведение закупок, оформление контрактов с победителем, поставка и ее оплата (рис. 1).

В Единой информационной системе размещается план-график, отражающий потребность организации в поставках, заявка на конкретные товары, предполагаемые варианты и условия торгов. В Единой информационной системе размещается также извещение об осуществлении закупок, выполнении контрактов (после заключения и исполнения контрактов). Закон 44-ФЗ предусматривает весьма разнообразные способы закупок у поставщика государственными (муниципальными) учреждениями. Это неконкурентные варианты (закупка у единственного поставщика) и конкурентные варианты открытого типа и закрытого типа (конкурсы, аукционы, запросы котировок, запросы предложений). Закон отличается жесткостью по срокам и условиям. В частности, закупка у единственного поставщика возможна по контрактам на сумму менее 100 тысяч рублей, либо у естественной монополии (газоснабжение, водоотведение, электро-снабжение и пр.). По запросу котировок максимальная цена контракта до 500 тысяч рублей, можно осуществлять не более 10 % суммы годовых закупок.

Посмотрим, какова же практика проведения закупок в Республике Бурятия. Так, за 9 месяцев 2016 года Республиканским агентством по государственным закупкам проведено 4907 закупок на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд Республики Бурятия на сумму 6 520,54 млн рублей. Из них 178 закупок проведено на определение поставщиков (подрядчиков, исполнителей) для муниципальных заказчиков на сумму 1 395,12 млн рублей [13]. Основные итоги осуществления закупок в разрезе способов определения поставщиков представлены в табл. 3.



Рис. 1. Этапы заключения и исполнения договоров на поставку товаров, работ, услуг: участие поставщика, заказчика, Единой информационной системы

Таблица 3. Итоги закупок в Республике Бурятия (9 месяцев, 2016 год)

Способ определения поставщиков (под- рядчиков, исполни- телей)	Количество закупок (ло- тов)	Закупки, где определены победители			Экономия (млн руб.)	Экономия (%)
		Количество закупок (ло- тов)	Начальная цена (млн руб.)	Цена кон- тракта (млн руб.)		
Закупки для государственных и муниципальных нужд						
Аукцион в элек- тронной форме	4792	4136	4653,20	4132,52	520,67	11,19
Запрос предложений	14	4	290,34	289,59	0,75	0,26
Открытый конкурс	98	79	612,91	520,33	92,58	15,10
Конкурс с ограни- ченным участием	3	1	121,92	121,92	0,00	0,00
Общий итог	4907	4220	5 678,37	5 064,36	614,00	10,81
В том числе закупки для муниципальных нужд						
Аукцион в элек- тронной форме	161	137	803,21	692,18	111,02	13,82
Открытый конкурс	14	7	181,65	159,80	21,85	12,03
Конкурс с ограни- ченным участием	3	1	121,92	121,92	0,00	0,00
Итого	178	145	1 106,78	973,90	132,87	12,01

По данным таблицы видно, что растет доля закупок, осуществляемых конкурентными способами. Всё более приоритетным становился такой способ осуществления закупок, как электронный аукцион. В 2016 году это уже 98 % всех закупок. Конкурсы и аукционы действительно дают положительный экономический эффект. Снижение контрактной цены относительно начальной составляет от 10 до 15 %, общая сумма экономии составила 614 млн рублей.

Остановимся на недостатках и проблемах.

1. Основными недостатками нового порядка организации торгов является длительность и большой объем документов. Для начала формируется план закупок, а на основе плана закупок планы-графики. Закупки, не предусмотренные, документами планирования, не могут быть осуществлены. Затем происходит обоснование закупок, в данном документе заказчик описывает цели закупки, общие сведения о заказчике и закупки, обоснование начальной (максимальной) цены контракта, обоснование способа определения поставщика и т. п.

2. Для проверки предоставленных поставщиком (подрядчиком, исполнителем) результатов, предусмотренных контрактом, в части их соответствия условиям контракта заказчик обязан провести экспертизу. Экспертиза может быть как внутренняя, так и внешняя. Внутреннюю экспертизу могут провести специалисты, которые принимают непосредственно товар. Качественная и объективная экспертиза может оказаться проблемой при отсутствии специалистов высокой квалификации.

3. Соблюдение условий состязательности. В закупках в качестве исполнителя весьма сложно участвовать представителям малого бизнеса. В законе 44-ФЗ это было предусмотрено. В статье 30 специально оговорено, что закупки у представителей малого бизнеса, некоммерческих организаций должны составлять не менее 15 % годового объема закупок. Тем не менее сложность организации торгов отпугивает некоторых предпринимателей. По данным опроса, проведенного «Опорой России», в период с середины 2015 года по настоящее время общее число предприятий, желающих участвовать в государственных закупках, снизилось с 24 до 15 %. Из них доля малого бизнеса сократилась с 28 до 18 %. На прежнем уровне (23 %) осталась только доля средних предприятий [14].

4. Одной из самых актуальных проблем на протяжении длительного периода времени является вопрос честности закупок [15, с. 12]. Присутствуют факты обмана как со стороны поставщиков, так и заказчиков. В Минэкономразвития подсчитали, что с начала 2016 года общая стоимость таких закупок составила 17 трлн рублей. При этом 93 % из этих заказов – непрозрачные закупки. В частности, 38 % – это закупки у единственного поставщика, а 55 % – заказы, проведенные иными способами. Честность данных закупок вызывает сомнения [16]. Особенно актуальной данная проблема касается автономных учреждений, о которых разговор пойдет в последующем.

5. Немаловажной проблемой является кадровая подготовка. Сложность и многоплановость организации и планирования закупок требуют знаний как в технических, так и юридических и экономических областях. Этой проблемой озабочены как учреждения, так и учредители. Так, в Республике Бурятия Агентство по государственным закупкам ежеквартально проводит обучающие семинары по государственным и муниципальным закупкам для субъектов малого предпринимательства совместно с Министерством промышленности и торговли Республики Бурятия. Также Агентство провело ряд семинаров совместно с Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Бурятия. Агентством было проведено рабочее совещание в режиме видеоконференц-связи с муниципальными заказчиками Республики Бурятия. Агентство

принимало участие в рабочих совещаниях Министерства образования Республики Бурятия, Министерства финансов Республики Бурятия. В 3-м квартале 2016 года состоялась межрегиональная конференция на тему «Контрактная система в сфере закупок: практика применения, направления развития» с участием представителей Министерства экономического развития РФ, ФАС России [13]. Несмотря на активность Агентства по государственным закупкам, проблема профессионализма кадров сохраняется.

Работа служб учреждения усложняется не только из-за участия в торгах. В бухгалтерском учете предусмотрен не только учет операций по исполнению контрактов. Необходим учет поступлений от участников торгов в обеспечение заявки на участие в конкурсах и аукционах до определения победителей. За участие в конкурсах претендент обязан внести определенную сумму либо представить банковскую гарантию. Размер обеспечения заявки устанавливается заказчиком в извещении о проведении закупки и составляет 0,5–5 % начальной максимальной цены контракта либо 1 % – при проведении аукционов с начальной ценой заявки до 3 млн руб. (статья 44 закона 44-ФЗ). Денежные средства поступают на счет заказчика и должны быть учтены бухгалтерией. Что касается аукционов, то там также предусмотрено поступление денежных средств, но оператору электронной площадки. Для этого открываются лицевые счета претендентов, поступившие денежные средства блокируются до момента завершения торгов.

Бухгалтерский учет операций по обеспечению заявки осуществляется по следующим счетам:

1. Счет 304 01 000 «Расчеты по средствам, полученным во временное распоряжение». По этому счету учитывается задолженность заказчика перед участниками конкурса и аукциона по переданным денежным средствам. Используется по 19-му разряду счета код 3 «Средства во временном распоряжении». Всего счет бухгалтерского учета имеет 26 знаков. Операции по данному счету учитываются в журнале операций с безналичными денежными средствами № 2.

2. Счет 20111000 «Денежные средства учреждения». Применяется для бюджетных и автономных учреждений как лицевой счет в казначействе. По этому счету учитывается зачисление сумм в обеспечение заявки.

3. Возможны ситуации, когда в качестве обеспечения участия в конкурсе и обеспечение исполнения контракта могут предоставляться банковские гарантии. Тогда применяют забалансовый счет 10 «Обеспечение исполнения контракта». Операции на данном счете отражаются датой предоставления банковской гарантии, датой прекращения этого обязательства.

Рассмотрим два примера.

Пример 1. Бюджетное учреждение организует открытый конкурс по приобретению медикаментов. От участника *X* принята банковская гарантия на сумму 50 тысяч рублей. От участника *Y* принята денежная сумма на 50 тысяч рублей. Победителем конкурса является участник *Y*. Сумма контракта – 920 тысяч рублей. В этом случае требуется возврат банковской гарантии. Победителю конкурса возвращается сумма обеспечения заявки в течение пяти дней после заключения контракта.

Пример 2. Победителем открытого конкурса признан участник *Z*, внесший 30 тысяч рублей. Контракт не был заключен, так как поставщик отказался от контракта. Согласно закону 44-ФЗ, сумма обеспечения заявки не возвращается при уклонении от заключения контракта. В табл. 4 показаны записи хозяйственных операций по указанным случаям.

Как видно из примера, по забалансовым счетам двойная запись не ведется. При выполнении контракта учитывается источник финансирования. В данном случае это

субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания. Иными словами, по 19-му разряду счета ставится код 4. По примеру 2: сумма обеспечения заявки не возвращается и является для заказчика прочим доходом (счет 240110180). Этот доход рассматривается как внебюджетная деятельность (код 2 по 19-му разряду) и поступает на счет учреждения, то есть со счета средств во временном распоряжении они переносятся.

Таблица 4. Записи хозяйственных операций по контрактам (примеры 1 и 2)

Операция	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма
Пример 1			
Поступление суммы банковской гарантии	10	–	50 000
Списание суммы банковской гарантии на дату подведения итогов конкурса	–	10	50 000
Получены средства в качестве обеспечения исполнения контракта на лицевой счет учреждения от участника конкурса У	320111510	3304 01730	50 000
Возвращены средства, полученные в качестве обеспечения исполнения контракта, исполнителем, после подведения итогов конкурса	330401830	320111610	50 000
Поставщик выполнил условия контракта	410531340	430234730	920 000
Оплата по контракту	430234830	420111610	920 000
Пример 2			
Получены средства в качестве обеспечения исполнения контракта на лицевой счет учреждения	320111510	3304 01730	30 000
Удержана сумма, поступившая во временное распоряжение	330401830	320111610	30 000
Перечислена сумма, поступившая во временное распоряжение, на счет учреждения	220111510	240110180	30 000

Особое правовое положение автономных учреждений освобождает его от необходимости следовать правилам закона 44-ФЗ (кроме случаев капитальных вложений в объекты государственной или муниципальной собственности). Автономные учреждения могут заключать контракты на основании более либерального закона 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (принят 18.07.2011 г.) [17]. Бюджетному учреждению также разрешается воспользоваться регламентами закона 223-ФЗ в следующих случаях:

- исполнение грантов, полученных безвозмездно и безвозвратно;
- исполнение государственных контрактов, при которых учреждение само является исполнителем и производителем товаров, работ, услуг;
- закупки по приносящей доход деятельности.

При исполнении регламентов закона 223-ФЗ также необходимо выполнить ряд условий.

1. Необходимо разработать, утвердить, разместить в Единой информационной системе Положение о закупках. В этом Положении отражаются способы закупки, условия выбора того или иного способа. Способы закупки соответствуют тем, что были названы ранее (конкурс, аукцион и пр.). Но при желании автономное учреждение может предложить свой способ закупки. В Положении о закупках указывается также порядок подготовки и проведения закупок, порядок подготовки и заключения договоров.

2. Следующий важный документ – план закупок. План закупки должен иметь месячную или поквартальную разбивку. В плане отражаются виды товаров, работ, услуг, предполагаемые объемы закупок и сроки поставок. Этот план также помещается в Единую

информационную систему. В план можно не включать закупки стоимостью до 100 000 руб. (для организаций с годовым оборотом более 5 млрд – до 500 000 руб.).

3. Документацией при организации закупки являются извещения о закупке, проекты договоров, протоколы. В извещении о закупке, размещенном в Единой информационной системе, должны быть указаны следующие сведения: способ закупки; реквизиты заказчика; предмет договора с указанием количества поставляемого товара, объема выполняемых работ, оказываемых услуг; место поставки товара, выполнения работ, оказания услуг; сведения о начальной (максимальной) цене договора (цене лота). Указывается также срок, место и порядок предоставления документации о закупке; место и дата рассмотрения предложений участников закупки и подведения итогов закупки (статья 4, п. 9 закона 223-ФЗ).

4. Закон предусматривает приобретение некоторых товаров только в электронной форме, на электронных площадках. Данный перечень утвержден Постановлением Правительства РФ от 21 июня 2012 г. № 616 [18]. Это целлюлоза, бумага, картон и изделия из них; полиграфическая и печатная продукция; канцелярская, бухгалтерская и вычислительная техника; канцелярские принадлежности и прочее.

5. Протоколы, составляемые в ходе закупки, размещаются заказчиком в Единой информационной системе не позднее чем через три дня со дня подписания таких протоколов. По результатам закупок организация составляет ежемесячный отчет о количестве договоров и стоимости закупок.

Закупки в автономных учреждениях также отличаются трудоемкостью. При невыполнении условий закона 223-ФЗ предусмотрены штрафы. В автономном учреждении, так же как и в бюджетном, значительная часть работы по подготовке контрактов легла не на бухгалтеров, а на специалистов по закупкам. Однако при принятии первичных документов по контрактам, бухгалтерия должна проверить соответствие факта закупки Положению о закупках, Плану закупок и Извещению о закупке. Учет поставок ведется в разрезе поставщиков в журнале операций № 4. В табл. 5 отражены типовые проводки по поставкам.

Таблица 5. Записи хозяйственных операций по поставкам в автономном учреждении

Операция	По дебету счета	По кредиту счета
Поступление основных средств за счет целевой субсидии	510621000, 510631000	530231000
Поступление основных средств за счет средств субсидии на выполнение государственного задания	410621000, 410631000	430231000
Поступление основных средств за счет доходов от предпринимательской деятельности	210621000, 210631000	230231000
Поступление и принятие к учету материальных запасов за счет средств целевой субсидии	510500000	530234000
Поступление и принятие к учету материальных запасов за счет средств по субсидии на выполнение государственного задания	410500000	430234000
Поступление и принятие к учету материальных запасов для предпринимательской деятельности	210500000	230234000
Акцепт счетов по услугам по целевой субсидии	540120200, 510960200	530220000
Акцепт счетов по услугам за счет средств субсидии на выполнение государственного задания	440120200, 410960200	430220000
Акцепт счетов по услугам для предпринимательской деятельности	240120200, 210960200	230220000

Итак, требования закона 223-ФЗ применимы к автономным учреждениям по бюджетной и внебюджетной деятельности, бюджетным учреждениям – по предпринимательской деятельности.

Регламенты законов 44-ФЗ и 223-ФЗ коснулись не только бухгалтерского учета поставок, но и плана ФХД. Приказ Минфина России от 29.08.2016 № 142н [19] предусмотрел изменения, которые будут применяться к планам ФХД с 2017 года. Так, в Плане ФХД предусмотрены табл. 2.1 «Показатели выплат по расходам на закупку товаров, работ, услуг учреждения», а также табл. 3 «Сведения о средствах, поступающих во временное распоряжение учреждения».

1. В табл. 2.1 отражаются общие суммы расходов на закупки (на очередной финансовый год и два последующих года). Они должны быть детализированы в учреждении по двум группам – закупки в соответствии с Законом № 44-ФЗ и на основании Закона № 223-ФЗ. Кроме того, совокупные расходы на закупки необходимо разделить на группы:

- расходы на оплату контрактов (договоров), заключенных до начала очередного финансового года;
- планируемые расходы на закупку товаров работ, услуг (на будущий год и последующие годы).

Таким образом, планируются расходы на будущий и два последующие года, если это предусмотрено для данного учреждения. Иными словами, план ФХД отражает план закупок.

2. Табл. 3 «Сведения о средствах, поступающих во временное распоряжение учреждения». Указанная таблица может применяться в тех случаях, когда учреждение осуществляет закупки по конкурсу по закону 44-ФЗ и получает денежные средства в обеспечение заявок. В таблице отражаются суммы на начало периода, поступления и выбытия средств и остатки на конец периода.

3. Наконец, к плану ФХД учреждения прилагаются расчетные таблицы по выплатам. В этих таблицах обосновываются расходы на выплаты по отдельным статьям расходов. Например, расчеты (обоснования) расходов на приобретение материальных запасов осуществляются исходя из потребности в соответствии с нормами обеспеченности таким имуществом, выраженными в натуральных показателях (канцелярские принадлежности, мягкий инвентарь и пр.). Стоимость приобретения необходимых материалов определяется методом сопоставимых рыночных цен (анализа рынка), цен идентичных (однородных) товаров, информации о ценах организаций-изготовителей, об уровне цен, имеющихся у органов государственной статистики и т. д. Аналогично делаются расчеты по выплатам за основные средства, услуги и пр.

Выводы

1. При реформировании бюджетных учреждений можно выделить несколько этапов:
- изменение правового статуса государственных (муниципальных) учреждений, связанное в первую очередь с изменением порядка и условий финансирования, имущественных отношений;
 - совершенствование бухгалтерского учета, корректировка плана счетов и порядка учета хозяйственных операций;
 - введение плана ФХД, призванного отразить планирование и исполнение доходов и расходов;
 - переход на новые правила заключения договоров и контрактов с поставщиками. Основная цель реформирования – повышение эффективности использования бюджетных средств, передаваемых учреждениям для выполнения поставленных перед ними задач.

2. Процесс реформирования является длительным и трудоемким. Он занял период с 2011 по 2015 год. На завершающем этапе осуществлен переход учреждений на контрактную систему с 2014 года.

3. Выполнение глобальных задач реформирования не позволило учесть все аспекты хозяйственной деятельности. Поэтому в течение 2016 года были внесены изменения в законодательные акты, регламентирующие деятельность государственных (муниципальных) учреждений. В частности, были внесены дополнения и изменения в указанные ранее инструкции 157н, 162н, 174н, 183н и другие. Изменения коснулись как учетной политики учреждений, так и организационной деятельности, связанной с финансированием и расходованием бюджетных средств.

4. В учетной политике учреждений предусматривается отражение операций по конкурсам и аукционам, подтверждение хозяйственных операций дополнительными документами. В плане ФХД появились новые расчеты и таблицы, позволяющие раскрыть информацию о поставках и поставщиках. От бюджетных и казенных учреждений требуется составление плана-графика закупок, заявок и многое другое. Автономные учреждения обязаны разработать Положение о закупках и т. д.

5. Жесткие регламенты тем не менее не позволяют пока преодолеть проблемы исполнения бюджетов с наивысшей отдачей. Много времени учреждения тратят на документооборот. Ускользает от внимания руководителей главная цель функционирования – исполнение социально ориентированных задач, удовлетворение потребностей населения страны. К сожалению, изменения 2016 года опять этих вопросов не затрагивают. В статье, опубликованной в настоящем журнале в 2016 году, нами предлагалось учитывать качество исполнения услуг учреждением при финансировании, вводить корректирующие коэффициенты [20, с. 58]. На наш взгляд, увеличение финансирования должно быть связано не с категориями учреждения, а с реальным результатом деятельности. Безусловно, в школьном образовании лицеи и гимназии финансируются лучше, чем обычные школы, но не всегда качество обучения соответствует требованиям. Необходима показательная рейтинговая система с учетом мнения потребителей, на основании которой можно было бы корректировать финансирование, в том числе и в сторону уменьшения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. О внесении изменений в отдельные законодательные акты в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: федер. закон № Ф3-83 от 23.04.2010. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_100193/ (дата обращения: 21.11.2016)
2. Воробьева И.П., Спесивцева А.Л., Барышева Г.А. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. – Томск: Изд-во ТПУ, 2013. – 252 с.
3. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению: приказ Министерства финансов РФ № 157н от 01.12.2010 г. URL: <http://base.garant.ru/57508866/> (дата обращения: 21.11.2016).
4. Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению: приказ Министерства финансов РФ № 162н от 06.12.2010 г.. URL: <http://base.garant.ru/12180897/> (дата обращения: 21.11.2016).
5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению: приказ Министерства финансов РФ от № 174н 16.12.2010. URL: <http://base.garant.ru/12181735/> (дата обращения: 21.11.2016).
6. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению: приказ Министерства финансов РФ № 183н от 23.12.2010. URL: <http://base.garant.ru/12181733/> (дата обращения: 24.11.2016).
7. Российский статистический ежегодник. URL: http://www.gks.ru/free_doc/doc_2015/year/ejegod-15.pdf (дата обращения: 24.11.2016).

8. Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по республике Бурятия. URL: http://burstat.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/burstat/ru/ (дата обращения 05.11.2016).
9. Численность и заработная плата работников бюджетных организаций Республики Бурятия в январе–сентябре 2016 года. URL: http://burstat.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/burstat/resources/dae17d804f215000a74def62f1bb3970/03-02-17%D0%B0.htm (дата обращения: 05.11.2016).
10. О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения: приказ Министерства финансов Российской Федерации № 81н от 28.07.2010. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_105099/ (дата обращения: 21.11.2016).
11. О порядке учета бюджетными и автономными учреждениями субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания и остатков неиспользованных субсидий, подлежащих возврату в бюджет: письмо Минфина России № 02-06-07/19436 от 01.04.2016. URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=112894&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz4TyGEB8WM (дата обращения: 21.10.2016).
12. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд: федер. закон № 44–ФЗ от 05.04.2013. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_115800/ (дата обращения: 21.10.2016).
13. Отчет о деятельности Республиканского агентства по государственным закупкам за 9 месяцев 2016 года. URL: <http://www.burzakup.ru/DefaultBurzakup.aspx> (дата обращения: 16.11.2016).
14. Mukhtarov E.V. Public Procurement Practices in Moscow: Main Challenges and Opportunities for Improvement // Improvement of public procurement procedures. Recommendations and materials prepared by the Industrial Companies Working. – 2012. – С. 10–13.
15. Закупка у единственного поставщика. URL: <https://www.pro-goszakaz.ru/question/4294089990-qques-16-02-chast-1-stati-93-zakona-44-fz> (дата обращения: 17.11.2016).
16. О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц: Федеральный закон 223-ФЗ (принят 18.07.2011 г.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_116964/ (дата обращения: 17.11.2016).
17. Об утверждении перечня товаров, работ и услуг, закупка которых осуществляется в электронной форме: постановление Правительства РФ № 616 от 21.06.2012. URL: <http://base.garant.ru/70192442/#ixzz4TyHqXWxG> (дата обращения: 17.11.2016).
18. О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 июля 2010 г. № 81н «О Требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения»: приказ Минфина России № 142н от 29.08.2016. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_204764/ (дата обращения: 17.11.2016).
19. Воробьева И.П., Веснина Н.В. Учетная политика государственных (муниципальных) учреждений в условиях перехода на контрактную систему в сфере закупок // Вестник науки Сибири. – 2016. – № 1. – С. 56–64.

REFERENCES

1. *O vnesenii izmeneniy v otdelnye zakonodatelnye akty v svyazi s sovershenstvovaniem pravovogo polozheniya gosudarstvennykh (munitsipalnykh) uchrezhdeniy. Federalny zakon 83-FZ ot 23 aprelya 2010* [On amendments of some legislative acts in connection with the improvement of the legal status of state (municipal) institutions. Federal law 83-FZ, 23 April 2010]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_100193/ (accessed 21 November 2016).
2. Vorobeva I.P., Spesivtseva A.L., Barysheva G.A. *Bukhgalterskiy uchët v byudzhethnykh uchrezhdeniyakh* [Accounting in state-financed establishments]. Tomsk, TPU Publ. house, 2013. 252 p.
3. *Ob utverzhdenii Edinogo plana schetov bukhgalterskogo ucheta dlya organov gosudarstvennoy vlasti (gosudarstvennykh organov), organov mestnogo samoupravleniya, organov upravleniya gosudarstvennymi vnebyudzhetnymi fondami, gosudarstvennykh akademiy nauk, gosudarstvennykh (munitsipalnykh) uchrezhdeniy i Instruksii po ego primeneniyyu. Prikaz Ministerstva finansov RF ot 01.12.2010 № 157n* [On approval of the Unified Chart of Accounts for public authorities (government agencies), local governments, state budget funds management bodies, state academies of sciences, state (municipal) institutions and instructions on its use. Order of the Ministry of Finance of the RF no. 157n, 01 December 2010]. Available at: <http://base.garant.ru/57508866/> (accessed 21 November 2016).
4. *Ob utverzhdenii plana schetov byudzhetnogo ucheta i Instruksii po ego primeneniyyu. Prikaz Ministerstva finansov RF ot 06.12.2010. № 162n* [On approval of the budget accounts and instructions on its use. Order of the Ministry of Finance of the RF no. 162n, 06 December 2010]. Available at: <http://base.garant.ru/12180897/> (accessed 21 November 2016).
5. *Ob utverzhdenii plana schetov bukhgalterskogo ucheta byudzhethnykh uchrezhdeniy i Instruksii po ego primeneniyyu. Prikaz Ministerstva finansov RF ot 16.12.2010 № 174n* [On approval of the Plan of accounts

- of budgetary institutions and instructions on its use. Order of the Ministry of Finance of the RF no. 174n, 16 December 2010]. Available at: <http://base.garant.ru/12181735/> (accessed 21 November 2016).
6. *Ob utverzhdenii plana schetov bukhgalterskogo ucheta avtonomnykh uchrezhdeniy i Instruksii po ego primeneniyu. Prikaz Ministerstva finansov RF ot 23.12.2010. № 183n* [On approval of the Plan of Accounts of autonomous institutions and instructions on its use. Order of the Ministry of Finance of the RF no. 183n, 23 December 2010]. Available at: <http://base.garant.ru/12181733/> (accessed 21 November 2016).
 7. *Rossiyskiy statisticheskiy ezhegodnik* [Russian Statistical Yearbook]. Available at: http://www.gks.ru/free_doc/doc_2015/year/ejegod-15.pdf (accessed 24 November 2016).
 8. *Territorialny organ Federalnoy sluzhby gosudarstvennoy statistiki po Respublike Buryatiya* [Regional office of the Federal State Statistics Service in the Republic of Buryatia]. Available at: http://burstat.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/burstat/ru/ (accessed 05 November 2016).
 9. *Chislennost i zarabotnaya plata rabotnikov byudzhethnykh organizatsiy Respubliki Buryatiya v yanvare–sentyabre 2016 goda* [The number and wages of employees in budgetary organizations of the Republic of Buryatia]. Available at: http://burstat.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/burstat/resources/dae17d804f215000a74def62f1bb3970/03-02-17%D0%B0.htm (accessed 05 November 2016).
 10. *O trebovaniyakh k planu finansovo-khozyaystvennoy deyatel'nosti gosudarstvennogo (munitsipalnogo) uchrezhdeniya. Prikaz Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii ot 28.07.2010 № 81n* [On the requirements of the plan of financial and economic activities of the state (municipal) institutions. Order of the Ministry of Finance of the RF no. 81n, 28 July 2010]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_105099/ (accessed 21 November 2016).
 11. *O poryadke ucheta byudzhethnymi i avtonomnymi uchrezhdeniyami subsidii na finansovoye obespechenie vypolneniya gosudarstvennogo (munitsipalnogo) zadaniya i ostatkov neispol'zovannykh subsidii, podlezhashchikh vozvratu v byudzheth. Pismo Minfina Rossii ot 01.04.2016 № 02-06-07/19436* [On Accounting for budget and autonomous institutions, subsidies for financing the implementation of the state (municipal) tasks and balances of unused subsidies repayable to the budget. The letter of the Ministry of Finance of the RF no. 02-06-07/19436, 01 April 2016]. Available at: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=112894&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz4TyGEB8WM (accessed 21 November 2016).
 12. *O kontraktnoy sisteme v sfere zakupok tovarov, rabot, uslug dlya obespecheniya gosudarstvennykh i munitsipalnykh nuzhd. Federalny zakon ot 05.04.2013, № 44-FZ* [On the contract system in the procurement of goods, works and services for state and municipal needs. Federal Law no. 44-FZ, 5 April 2013]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_115800/ (accessed 21 November 2016).
 13. *Otchet o deyatel'nosti Respublikanskogo agentstva po gosudarstvennym zakupkam za 9 mesyatsev 2016 goda* [Report on the activities of the National Agency for Public Procurement Report for 9 months of 2016]. Available at: <http://www.burzakup.ru/DefaultBurzakup.aspx> (accessed 16 November 2016).
 14. Mukhtarov E.V. Obschestvennye praktiki v oblasti zakupok v Moskve: osnovnye problemy i vozmozhnosti dlya uluchsheniya [Public Procurement Practices in Moscow: Main Challenges and Opportunities for Improvement]. Sovershenstvovanie protsedur gosudarstvennykh zakupok. Rekomendatsii i materialy, 2012, no. 5, pp. 10–13.
 15. Zakupka u edinstvennogo postavshchika [Sole provider procurement]. Available at: <https://www.progoszakaz.ru/question/4294089990-qques-16-02-chast-1-stati-93-zakona-44-fz> (accessed 16 November 2016).
 16. *O zakupkakh tovarov, rabot, uslug ot del'nymi vidami yuridicheskikh lits. Federalny zakon 223-FZ ot 18.07.2011* [On procurement of goods, works and services of certain kinds of legal entities. Federal Law 223-FZ, 18 July 2011]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_116964/ (accessed 17 November 2016).
 17. *Ob utverzhdenii perechnya tovarov, rabot i uslug, zakupka kotorykh osushchestvlyayetsya v elektronnoy forme* [Approval of the list of goods, works and services, procurement of which is carried out in electronic form. Government decree no. 616, 21 June 2012]. *Sistema GARANT*. Available at: <http://base.garant.ru/70192442/#ixzz4TyHqXWxG> (accessed 17 November 2016).
 18. *O vnesenii izmeneniy v prikaz Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii ot 28 iyulya 2010 g. N 81n «O Trebovaniyakh k planu finansovo-khozyaystvennoy deyatel'nosti gosudarstvennogo (munitsipalnogo) uchrezhdeniya». Prikaz Minfina Rossii ot 29.08.2016 N 142n* [On modification in the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation no. 81n «On the requirements of the plan of financial and economic activities of the state (municipal) institutions», 28 July 2010. Order of the Ministry of Finance of the RF no. 142n, 29 August 2016]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_204764/ (accessed 17 November 2016).
 19. Vorobeva I.P., Vesnina N.V. Uchetnaya politika gosudarstvennykh (munitsipalnykh) uchrezhdeniy v usloviyakh perekhoda na kontraktnuyu sistemu v sfere zakupok [Accounting policy of the state (municipal) institutions in the transition to the contract system in the procurement]. *Vestnik nauki Sibiri*, 2016, no. 1, pp. 56–64.

Дата поступления 27.01.2017 г.